
El concepto del beneficiario efectivo y abuso de derecho en torno a la Directiva sobre Intereses y Cánones

Marzo, 2018

En resumen

El pasado 1 de marzo, la Abogada General del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), Julianne Kokott, emitió sus opiniones acerca de la interpretación del concepto de beneficiario efectivo y de ciertas instituciones y elementos críticos en la Directiva sobre Intereses y Cánones (asuntos C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16).

Interpretación y delimitación del concepto de beneficiario efectivo

La interpretación y delimitación del concepto de beneficiario efectivo a nivel de Derecho europeo, y en particular en la Directiva de Intereses y Cánones, debe efectuarse de forma autónoma e independientemente a lo expuesto en el artículo 11 del Modelo de Convenio de la OCDE y sus comentarios. La Abogada General afirma que tanto el Modelo de Convenio de la OCDE como sus comentarios carecen de carácter vinculante para la interpretación y aplicación del Derecho europeo. Kokott propone entender el concepto de beneficiario efectivo desde un punto de vista puramente legal, en confrontación con el enfoque más económico empleado por la OCDE. De este modo, el concepto de beneficiario efectivo se debe analizar desde la óptica tradicional del Derecho Civil, identificándolo con la persona legitimada a exigir el pago de los intereses, recibidos en su nombre y cuenta propia y para su propio beneficio, excluyendo, por tanto, la figura del mero fiduciario.

En relación también con la carga de la prueba en materia de abuso de derecho, la Abogada General expone que, cuando un Estado miembro no reconozca como beneficiario efectivo a la entidad receptora de los intereses residente en otro Estado miembro deberá, en todo momento, identificar qué entidad sería, bajo su punto de vista, el beneficiario efectivo real.

Aplicación de la Directiva de Intereses y Cánones

La autoridad fiscal danesa excluyó la aplicación de la Directiva alegando que la entidad beneficiaria del pago de intereses estaría completamente exenta bajo el régimen fiscal especial aplicable en base a su legislación doméstica. La Abogada General considera aplicable la Directiva ya que la entidad había sido constituida conforme a alguna de las formas legales recogidas en su anexo, con independencia de su régimen fiscal doméstico.

Aplicación directa de la disposición anti-abuso de la Directiva y la aplicación de la teoría sobre la prohibición del abuso del Derecho europeo

La autoridad fiscal danesa plantea la aplicación directa de la cláusula anti-abuso especial recogida en la Directiva de Intereses y Cánones. Esta disposición no habría sido traspuesta al ordenamiento danés, que tampoco dispondría de cláusula anti-abuso general. Al respecto, la Abogada General niega el efecto directo de tal disposición, afirmando que un Estado miembro no puede aplicar la disposición anti-abuso recogida en la Directiva al no estar traspuesta en el ordenamiento nacional.

En lo que respecta a la aplicación de la teoría sobre la prohibición del abuso del Derecho, se recuerda que, bajo doctrina general del TJUE, concurren conductas abusivas cuando éstas se basan en estructuras completamente artificiales que no reflejen realidad económica alguna o cuyo objetivo esencial sea eludir la norma fiscal correspondiente. De forma adicional, y como novedad, Kokott expone que también se podría entender que existe abuso cuando la estructura societaria en cuestión hubiera sido diseñada para beneficiarse de la ausencia de obligaciones de intercambio de información entre los Estados involucrados, evitando así el gravamen efectivo de los intereses en la entidad beneficiaria.

Por último, se incide de nuevo en la naturaleza jurídica de esta teoría al exponer que, la autoridad del Estado miembro no podrá invocar, a tales efectos, la aplicación directa de la teoría sobre la prohibición del abuso del Derecho europeo al no constituir ésta un principio general del Ordenamiento en materia de fiscalidad directa. A día de hoy, solamente se habría reconocido tal naturaleza en materia armonizada, en particular en materia de IVA (C-251/16).

Conclusión

La Abogada General aporta posiciones e interpretaciones novedosas y de impacto en la materia, en especial sobre la incidencia del Modelo de Convenio de la OCDE en el Derecho europeo, y sobre la determinación del beneficiario efectivo en supuestos de pago de intereses financieros. No obstante, debemos esperar al pronunciamiento final del TJUE sobre estos asuntos para poder medir el impacto práctico que estas cuestiones podrían desplegar en materia de financiaciones estructuradas, vehículos sujetos a regímenes de neutralidad fiscal, estructuras de *cash pooling*, entidades financieras de grupo, y un largo etcétera.

¿Hablamos?

Roberta Poza Cid

Socia del Área Fiscal en PwC Tax&Legal Services

+34 915 684 365

roberta.poza.cid@es.pwc.com